



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº	16041.000096/2007-44
Recurso nº	145.158 Voluntário
Matéria	RETENÇÃO 11%
Acórdão nº	206-00.447
Sessão de	14 de fevereiro de 2008
Recorrente	AMSTED MAXION FUNDIÇÃO E EQUIPAMENTOS FERROVIÁRIOS S/A
Recorrida	SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA EM SÃO JOSÉ DOS CAMPOS - SP

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/1999 a 28/02/2005

Ementa: PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO –
CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA – RETENÇÃO 11%.

A empresa, como contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, fica obrigada a reter e recolher onze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço.

TRANSPORTE DE CARGA. INOCORRÊNCIA DA
CESSÃO DE MÃO DE OBRA.
IMPOSSIBILIDADE DE RETENÇÃO 11%.

4- Não havendo a ocorrência da mão de obra cedida, na forma definida pelo § 3º do citado artigo 31, não cabe aplicação da retenção.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

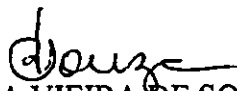
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, I) por maioria de votos em rejeitar a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Rogério de Lellis Pinto e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. II) por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar de cerceamento de defesa suscitada. III) por maioria de votos, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir os fatos geradores incidentes sobre serviços de transporte de cargas, permanecendo os incidentes sobre os serviços de coleta e remoção interna de resíduos. Vencidos os Conselheiros Rogério de Lellis Pinto, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Daniel Ayres Kalume Reis, que votaram por dar provimento ao recurso. Em primeira votação, votaram por negar provimento ao recurso as Conselheiras Bernadete de Oliveira Barros e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Cleusa Vieira de Souza. Apresentará Declaração de Voto o Conselheiro Rogério de Lellis Pinto.



ELIAS SAMPAIO FREIRE

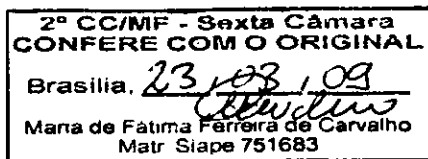
Presidente



CLEUSA VIEIRA DE SOUZA

Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ana Maria Bandeira, Rogério de Lellis Pinto, Daniel Ayres Kalume Reis, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Cleusa Vieira de Souza e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.



Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, referente à obrigação do contratante de serviço mediante cessão de mão-de-obra reter 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pelo prestador de serviço.

Consta do Relatório da NFLD (fls. 282 a 293) que a recorrente contratou serviços sob a modalidade de cessão de mão de obra junto à empresa ARMAZEM GERAL ZUMBI LTDA, sem, contudo, efetuar a retenção de 11% do valor bruto das notas/faturas emitidas pela contratada, contrariando o disposto na Lei 9.711/98 e nas Ordens de Serviço n.º, n.º 209/99 e IN's 69/2002, 100/2003 e 03/2005.

A autoridade notificante relata também que a recorrente não apresentou o competente Contrato de Prestação de Serviços bem como parte das notas fiscais arroladas, prejudicando a determinação das condições e forma de execução dos serviços e impossibilitando a redução da base de cálculo tributável.

Esclarece que, tendo em vista que a contratada prestou serviços de transporte de cargas e de coleta e remoção interna de resíduos, e considerando que a atividade de transporte de carga esteve sujeita à retenção até a competência 05/2003, foi aplicado, para apuração das bases de cálculo das contribuições lançadas, até a referida competência, o percentual de 30% conforme inciso II, at. 106, da IN 71/2002, e, a partir de 06/2003, o percentual de 50%, nos termos do inciso I, do art. 148, da IN 03/2005.

Informa que as notas fiscais, faturas e recibos não apresentados foram apurados diretamente dos lançamentos contábeis e que foram consideradas para dedução do levantamento fiscal as GRPS/GPS apresentadas com código de pagamento 2631.

A notificada impugnou o débito via peça de fls. 571 a 645, alegando, em síntese, cerceamento de defesa por falta de tempo hábil para elaboração da defesa de 120 notificações, decadência do débito, inexistência da cessão de mão-de-obra, extinção da responsabilidade do tomador de serviço e inaplicabilidade de juros moratórios com base na taxa Selic.

Da análise da defesa, o processo foi convertido em diligência e a autoridade notificante se manifestou, conforme despacho de fls. 651 a 653, elencando as razões pelas quais entende que o contrato apresentado na impugnação corrobora a caracterização dos serviços como sendo por cessão de mão-de-obra e esclarecendo os motivos de convencimento da fiscalização da existência da cessão de mão de obra e da obrigatoriedade da retenção.

Argumenta que a notificada, ao não apresentar, durante a ação fiscal, diversos documentos solicitados, entre eles o contrato de Prestação de Serviços e notas fiscais, inverteu o ônus da prova de caracterizar a cessão de mão-de-obra, já que tais documentos são essenciais na definição do tipo de serviço prestado.

Cientificada da Informação Fiscal, a recorrente se manifestou às fls. 661 a 668, defendendo que deveria ter sido reaberto prazo de defesa de 15 dias à impugnante, e não de apenas 10 dias como ocorreu, já que a nova manifestação da auditoria fiscal trouxe a própria fundamentação do lançamento, pressuposto de validade do ato administrativo, ausente no relatório fiscal da NFLD.

1

Alega que jamais se recusou a colaborar com a auditoria, afirmando que, no curso da ação fiscal, disponibilizou todos os documentos que pôde amealhar a respeito das contratações de serviços prestados no período fiscalizado.

Frisa que o contrato escrito anexado à impugnação permite constatar que o ajuste tratava de prestação de serviços sem cessão de mão-de-obra e defende que, ao contrário de que entende a fiscalização, se não existe elementos caracterizadores da cessão de mão-de-obra presume-se que não existiu cessão, não havendo nada na espécie que autorize a inversão do ônus da prova, ou que justifique a presunção levada a cabo pela auditoria fiscal.

Sustenta que a cláusula 1ª do contrato defini-lhe o objeto, sendo óbvio que o tipo de serviço, como qualquer outro, há de ser prestado por alguém, sendo que o argumento de que tal cláusula seria prova da disponibilização dos empregados da contratada à recorrente apenas confirma o óbvio, nada acrescentando para configurar a cessão de mão-de-obra almejada pela fiscalização, da mesma forma que o § 1º, da cláusula 10ª é inerente a qualquer tipo de contrato, já que quem recebe e paga pelo serviço tem o direito de fiscalizá-lo a qualquer tempo.

Diz o mesmo em relação ao direito de a contratante introduzir nos serviços as modificações necessárias e argumenta que a fiscalização se furtou a tecer comentários sobre as cláusulas citadas na impugnação, que demonstram que o ajuste entre as partes tinha em mira o serviço prestado, e não a disponibilização da mão-de-obra, nem citou uma linha sobre o fato de o serviço de coleta ser prestado com utilização de caçamba estacionária, o que o enquadra na exceção à retenção prevista no art. 155 da IN 100/2003.

A Secretaria da Receita Previdenciária – SRP, por meio da Decisão-Notificação nº 21.437.4/0031/2007 (fls. 670 a 682), julgou o lançamento procedente, ressaltando que os prazos para impugnação não podem ser prorrogados, nos termos do ar. 35, da Portaria 520/2004 e informando que não há como acolher a solicitação de produção de prova documental e indeferiu o pedido de perícia.

Inconformada com a decisão, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 688 a 706), repetindo basicamente as alegações trazidas após a manifestação fiscal.

Preliminarmente, insiste que deveria ter sido reaberto o prazo de 15 dias para apresentação de defesa pois a manifestação da auditoria após a impugnação não configura mero encerramento de instrução do processo, e sim o próprio lançamento, pois só ali a recorrente se deparou com os fundamentos da constituição do crédito que conferem a validade ao ato administrativo do lançamento, não bastando, portanto, a abertura de prazo de dez dias para colher simples manifestação da notificada.

Repete que é descabida a presunção de existência de mão-de-obra e que não basta as IN's 71/02 e 03/05 preverem que os serviços de transporte de cargas e remoção de resíduos constituem caso de retenção, pois é imprescindível a demonstração, pela auditoria fiscal, de que as atividades em mira preencheriam os pressupostos da cessão, concluindo que nada há nos autos que autorizasse a inversão do ônus da prova.

Cita o art. 142 do CTN e a doutrina para tentar demonstrar que sem a prova do evento ocorrido no mundo fático, não há que se falar em fato tributário típico ou tributo imputável ao sujeito passivo e defende que o lançamento de ofício e inversão do ônus da prova

5

com base no art. 233 do RPS não são cabíveis, já que todos os documentos de que a recorrente dispunha foram apresentados.

Ainda em preliminar, reitera o entendimento de que a lei 8.212/91 por ser ordinária, não poderia ter fixado prazo decadencial superior ao previsto no art. 150, § 4º, do CTN, lei complementar, que determina que a Fazenda Pública possui o prazo de 5 anos para lançar o débito, nos casos de tributos por homologação, sob pena de afronta ao art. 146, III da CF/88.

No mérito, insiste que não houve cessão de mão-de-obra, pois os serviços prestados não preenchem os requisitos do § 3º, do art. 31, da Lei 8.212/91, quais sejam, colocação dos serviços à disposição do contratante e prestação de serviços contínuos.

Sustenta que, conforme se depreende do contrato e notas fiscais juntados aos autos, o caso em tela envolve serviços de coleta, carga, transporte e entrega de materiais e resíduos, não estando, portanto, presentes os requisitos do citado dispositivo legal, já que, na espécie, não se depara com simples colocação de empregados da contratada à disposição da contratante, mas de prestação de resultado com a utilização de veículos e equipamentos de propriedade da contratada.

Argumenta que o ajuste entre a recorrente e a empresa contratada não se limita ao simples fornecimento de mão de obra, sob controle e orientação do contratante do serviço, mas de pacto envolvendo típica obrigação de resultado, colimando, pois, um escopo definido, e que à alegada continuidade faltou o pressuposto essencial, qual seja, o fazer em si sem estar dirigido para qualquer resultado.

Discorre sobre as cláusulas contratuais que, conforme entende, são reveladoras de que o ajuste entre as partes tinha em mira o serviço prestado, e não a disponibilização da mão-de-obra e que evidenciam que a prestadora, e não a recorrente, dirigia os serviços, pelos quais era responsável e aduz que é sintomático que a decisão recorrida não tenha se pronunciado sobre tais cláusulas ou sobre o fato de que o serviço foi prestado com o uso de caçamba estacionária, ficando a cargo da prestadora somente a retirada dos dejetos previamente depositados pela recorrente, enquadrando-se na hipótese de exceção prevista no art. 155, V, art. 155, da IN 100/03.

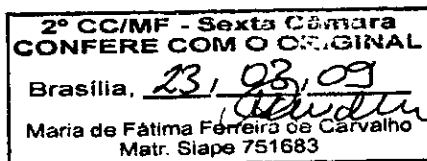
Alega que parte das notas fiscais em causa referem-se a transporte de cargas, e traz a jurisprudência e a doutrina para sustentar o entendimento de que a dispensa da retenção não alcançaria apenas o período posterior à edição do Decreto 4.729/03, e assevera que o STJ também fixou o entendimento que nos serviços de remoção de resíduos estão ausentes os requisitos ensejadores da retenção.

Repete as razões de defesa sobre a inaplicabilidade de juros SELIC, acrescentando o argumento de que a competência para apreciação da legalidade ou constitucionalidade de atos normativos não é exclusiva do Poder Judiciário, devendo a autoridade administrativa, ao se deparar com arguições de ilegalidade, deve julgar o caso concreto, apreciando a lei em conformidade com a Constituição.

A SRP não ofereceu contra-razões.

É o Relatório.

↓



Voto Vencido

Conselheira BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Relatora

O recurso é tempestivo e está desacompanhado do depósito recursal por força de liminar concedida em Mandado de Segurança (fls. 707 a 715).

Da análise das recursais apresentadas pela recorrente, registro o que se segue.

Preliminarmente, a recorrente alega cerceamento de defesa por não ter sido reaberto o prazo de defesa de quinze dias após manifestação do fiscal notificante.

Como foi concedido dez dias para manifestação da recorrente, contados da data da sua ciência do referido despacho fiscal, e como não há previsão legal para prorrogação do prazo de apresentação de defesa, ela reclama, na verdade, por mais cinco dias para apresentar defesa.

Contudo, é oportuno registrar que os argumentos trazidos em sede recursal, em 20/04/2007, são basicamente os mesmos apresentados após a manifestação fiscal, em 07/02/2007. Portanto, não seriam cinco dias que fariam diferença, já que em quase três meses a recorrente não inovou em suas razões ou apresentou elementos novos que ensejassem a revisão do lançamento.

Verifica-se, também, dos autos que a notificação se deu em 27/04/2006 e a cientificação da DN em 21/03/2007. Ou seja, conforme afirmado no relatório fiscal e não negado na peça recursal, a recorrente não apresentou, durante a ação fiscal, os contratos de prestação de serviços e todas as notas fiscais solicitados pela auditoria da Previdência Social e, decorrido quase um ano da lavratura da NFLD, a recorrente não apresentou documentos ou provas capazes de demonstrar cabalmente a inexistência de cessão de mão-de-obra nos serviços prestados. Portanto, não há que se falar em cerceamento de defesa, já que a recorrente poderia ter trazido a documentação aos autos para fazer prova de suas argumentações.

Sendo assim, rejeito a preliminar suscitada.

Ainda em preliminar, a recorrente defende o entendimento de que a lei 8.212/91, por ser ordinária, não pode disciplinar os institutos de decadência e prescrição, matéria reservada à lei complementar, e que o art. 150, § 4º, do CTN determina que a Fazenda Pública possui o prazo de 5 anos para lançar o débito, nos casos de tributos por homologação.

Porém, o aludido § 4º, do art. 150 do CTN remeteu à lei a função de fixar o prazo para a homologação, o que, entendo, foi feito com muita propriedade pelo legislador ordinário ao editar a Lei 8.212/91, que instituiu o prazo decenal de decadência para as contribuições previdenciárias.

Com relação ao entendimento de que apenas a lei complementar pode dispor sobre a matéria e a Lei 8.212/91, por ser ordinária, está impossibilitada de estabelecer normas gerais sobre a decadência, é oportuno registrar que parte da doutrina defende a tese de que à lei complementar cabe apenas indicar as diretrizes e regras gerais da decadência e da prescrição, cabendo ao ente tributante fixar prazos prescricionais e decadenciais por intermédio de lei.

5
↓

ordinária, e não de complementar. Nesse sentido nos ensina Roque Antônio Carrazza, em seu Curso de Direito Constitucional Tributário. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, pág. 817, cujo trecho transcrevemos a seguir:

"Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada "economia interna", vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas.

Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstracto de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributárias, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem muito menos, anular.

Eis por que, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.

Nesse sentido, os arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matéria reservada à lei ordinária de cada pessoa política.

Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal. No caso, para as "contribuições previdenciárias."

Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das "contribuições previdenciárias" são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade".

E, ainda, Fábio Zambitte Ibrahim, em seu "Curso de direito previdenciário, Rio de Janeiro: Impetus, página 331", após analisar as diversas jurisprudências do STJ, assim concluiu:

"Esta questão ainda está na pauta principal do debate previdenciário, provavelmente longe de um consenso. Ficamos aqui com aqueles que entendem perfeitamente aplicável o prazo decadencial de dez anos, sendo despropositada a previsão em lei complementar. É o entendimento mais correto, não somente do ponto de vista técnico-jurídico, mas também pela lógica previdenciária, sistema necessariamente contributivo, carecedor de recursos para sua própria sobrevivência."

Evidenciam a existência de uma jurisprudência nesse sentido os seguintes julgados: REsp. n.º 169.246/SP, data do julgamento 19/09/2001, relator Min. Milton Luiz Pereira, D.J.U. de 04/03/2002, da 1ª Seção; n.º 341.352/SP, data de julgamento 16/05/2002, relator Min. Francisco Falcão, 1ª Turma; n.º 419.066/SC, data do julgamento 06/08/2002, relator Min. Garcia Vieira 1ª Turma; Resp 205232/SP, DJ de 01/07/1999; AGREsp n.º 327057/MG, DJ de 29/10/2001; e Resp n.º 408.617/SC, relator Min. Humberto Gomes de Barros, data da decisão 13/08/2002, 1ª Turma, entre outros.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de decadência.

A fiscalização constatou que a empresa AMSTED MAXION FUNDIÇÃO E EQUIPAMENTOS FERROVIÁRIOS S/A não efetuou a retenção de 11% sobre o valor bruto das notas fiscais emitidas pela empresa prestadora de serviço por ela contratada, a ARMAZEM GERAL ZUMBI LTDA.

Em suas razões recursais, a notificada alega que não houve cessão de mão-de-obra e defende que não basta as IN's 71/02 e 03/05 preverem que os serviços de transporte de cargas e remoção de resíduos constituem caso de retenção, pois é imprescindível a demonstração, pela auditoria fiscal, de que as atividades em mira preencheriam os pressupostos da cessão, concluindo que nada há nos autos que autorizasse a inversão do ônus da prova.

Entretanto, apesar de solicitado por meio de TIAD, ela não apresentou, durante a ação fiscal, o contrato de prestação de serviços e demais documentos necessários ao correto enquadramento do tipo de serviço prestado. Ao proceder dessa forma, a recorrente impossibilitou ao fiscal a demonstração da existência ou não de cessão de mão-de-obra no serviço prestado. Portanto, houve a inversão do ônus da prova, cabendo à recorrente comprovar o que alega.

A recorrente entende que é incabível ao caso a inversão do ônus da prova cogitada pela decisão recorrida com base no art. 233 do RPS pois apresentou todos os documentos de que dispunha.

Porém, conforme deixou claro a autoridade fiscal, o ônus da prova recaiu sobre a notificada pelo fato de não ter sido apresentado, durante a ação fiscal, o contrato de prestação de serviços relacionado com o presente lançamento e outros documentos necessários ao deslinde da questão, e não "todos os documentos de que dispunha", conforme entendeu de forma equivocada a recorrente.

O contrato de Prestação de Serviços apresentado na impugnação (fl. 624) corrobora o entendimento de que os serviços prestados se enquadram no conceito legal de cessão de mão de obra, pois não foi celebrado por frete, fixando seu valor a partir da natureza, quantidade e valores dos objetos transportados, e sim foi firmado por prazo indeterminado, tratando-se de serviços contínuos, de necessidade permanente da recorrente. E serviços contínuos são aqueles definidos na IN 100/03, ou seja:

"Art. 152. (...).

(...).

§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores."

Assim, entendo que restou caracterizada a situação prevista no art. 31, da Lei 8.212/91, bem como a obrigatoriedade de a recorrente efetuar a retenção de que trata o referido dispositivo legal.

Ademais, ao tempo da ocorrência dos fatos geradores que ensejaram a lavratura da NFLD, o transporte de cargas era expressamente definido como serviço sujeito à retenção se prestado mediante cessão de mão-de-obra, conforme inciso XIX do § 2º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

A empresa entende, ainda, que estaria dispensada da retenção pelo fato de o serviço de coleta ter sido prestado com o uso de caçamba estacionária. No entanto, tal afirmação está desacompanhada de documentos comprobatórios. O art. 333 do Código de Processo Civil estatuiu que o ônus da prova cabe a quem alega, ou seja, aquele que alega um fato é quem deve provar. A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar.

A empresa traz a doutrina e jurisprudência na tentativa de demonstrar que o serviço de transporte de cargas não se enquadra no conceito de cessão de mão-de-obra, por reconhecimento da própria norma regulamentadora, sendo possível aplicação retrooperante das normas regulamentares meramente explicitadoras da lei.

Porém, o que se pode afirmar é que a norma regulamentadora mencionada apenas desobrigou o contratante de serviço de transporte de cargas de efetuar a retenção. Portanto, somente a partir da data de entrada em vigor do Decreto 4.729/03 é que não cabe a retenção sobre os transportes de carga.

A empresa afirma que o regulamento não pode alterar a lei, seja para incluir ou excluir serviços em função dos parâmetros legais da cessão de mão-de-obra. Todavia, ao desobrigar as empresas tomadoras do serviço de transporte de cargas de efetuar a retenção, o Decreto não criou tributo ou dispôs sobre isenção tributária, mas apenas dispôs sobre uma obrigação acessória, não ultrapassando o conteúdo e alcance da lei para a qual foi expedido, em atendimento ao disposto no art. 99 do Código Tributário Nacional - CTN.

O próprio Supremo Tribunal Federal concluiu que a Lei 9.711/98 não introduziu nova contribuição e sim nova obrigação acessória, que é a de reter 11% sobre o valor dos serviços prestados contidos na nota fiscal ou fatura.

Dessa forma, a desobrigação trazida pelo Decreto nº 4.729/2003 não contraria o entendimento trazido pela empresa de que "os regulamentos executivos destinam-se a explicitar o conteúdo da lei" e não podem alterá-las, uma vez que não houve a instituição de um fato gerador de um tributo, nem a criação de uma forma da incidência ou exclusão tributária.

E, conforme art. 113 do CTN:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos." (grifei).

E a expressão "legislação tributária", segundo art. 96 do mesmo diploma legal, compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

O CTN dispõe sobre a aplicação da legislação tributária no art. 105:

"Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116."

E, conforme art. 106, é a lei que se aplica a ato ou fato pretérito, e não a legislação. No CTN, o legislador utiliza, em várias oportunidades, a expressão legislação tributária. Porém, no que tange à retroatividade expressa no art. 106, citado pela recorrente, o legislador expressamente utilizou a palavra lei, e segundo lição de Hugo de Brito Machado: *"No Código Tributário Nacional, a palavra lei é utilizada em seu sentido restrito, significando regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder ao qual a Constituição atribuiu competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis. Só é lei, portanto, no sentido em que a palavra é empregada no Código Tributário Nacional, a norma jurídica elaborada pelo Poder competente para legislar, nos termos da Constituição, observado o processo nela estabelecido"* (Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário – Ed. Malheiros – São Paulo – 19ª Edição – 2001 – pág. 65-66)

Portanto, entendo que não cabe retroação do Decreto, como quer a recorrente.

Dessa forma, no período compreendido entre 08/99 a 05/03, a notificada estava obrigada, sim, a efetuar a retenção sobre o valor bruto da nota fiscal emitida pela prestadora pelos serviços prestados de transporte de carga e, para todo o período do débito, é devida a retenção sobre o serviço de remoção de resíduos.

Cumpre destacar, ainda, que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Nesse sentido, o ilustre jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valorosa lição: *"o tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica"*

Portanto, o agente fiscal, ao constatar a prestação de serviço de transporte de cargas e remoção de resíduos e a falta da retenção, lavrou corretamente a presente NFLD, em observância ao disposto no § 5º do art. 33, da Lei 8212/1991:

"Art. 33.

(...).

6

§5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei."

A empresa alega, ainda, que a aplicação da taxa SELIC é ilegal e defende que a autoridade administrativa, ao se deparar com arguições de ilegalidade, deve julgar o caso concreto, apreciando a lei em conformidade com a Constituição.

Porém, cumpre esclarecer que o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto em seu art. 49.

Ademais, o Conselho Pleno, no exercício de sua competência, uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria, nos termos do art. 19 do referido Regimento Interno, por meio do Enunciado 03/2007, transcrito a seguir:

"É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais."

Nesse sentido e,

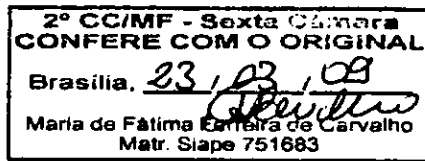
Considerando tudo o mais que dos autos consta;

VOTO no sentido de CONHECER do recurso para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 14 de fevereiro de 2008


BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS



Voto Vencedor

Conselheira CLEUSA VIEIRA DE SOUZA, Relatora

A obrigatoriedade da retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, está prevista no art. 31 da Lei nº 8212/91, com a redação dada pela Lei nº 9711/98, abaixo transcrito, que estabeleceu a responsabilidade tributária por substituição do tomador de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, que confere a esse tomador o dever de antecipar o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração percebida pelos segurados da prestadora, na execução dos serviços contratados.

"Art. 31- A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de contrato temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33.

§ (...).

§ 3º -para os fins desta lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos relacionados ou não com a atividade fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação."

Nesse contexto não é lícito à empresa alegar omissão para se eximir do recolhimento da importância retida nos termos do art. 31, *caput* da Lei n.º 8.212/91 c/c art. 33 § 5º, *in verbis*:

"Art. 33 § 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta lei."

Por força do referido dispositivo legal, o contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra passou a ser responsável tributário pelo recolhimento das contribuições sociais decorrentes da prestação de serviços na razão de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, assim a legislação previdenciária lhe comina a responsabilidade pela arrecadação das respectivas contribuições sociais na forma de retenção e, tendo descumprido tal obrigação, torna-se responsável pela importância que deixou de arrecadar. *✓*

✓

Todavia, para que haja a retenção instituída no caput do citado artigo 31, a própria lei cuidou de eliminar quaisquer dúvidas acerca de sua aplicação, quando no seu § terceiro traz a definição de cessão de mão de obra. Nessa mesma direção, a exemplo do que estabelece o § 4º do citado artigo, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3048/99, estabeleceu nos incisos do § 2º do art. 219, uma série de serviços que se executados mediante cessão de mão-de-obra estarão sujeitos à retenção.

Nesse sentido, é importante esclarecer que para que haja a retenção, não basta que o serviço esteja relacionado no § 2º do art. 219 do RPS, acima mencionado, é necessário, antes que seja demonstrada, pela autoridade lançadora, nos autos do procedimento fiscal, efetivamente a ocorrência de mão-de-obra cedida, da forma como definida no § 3º do art. 31 da Lei nº 8212/91. Esclareça-se por oportuno, que todos os entendimentos se convergem no mesmo sentido de que para haver a retenção é imprescindível a demonstração da cessão de mão-de-obra.

Com relação aos serviços de transporte de carga, o que muito se discutia e ainda se discute é a possibilidade ou não de tais serviços serem executados mediante cessão de mão de obra. A meu ver, não houve nenhuma modificação da legislação nesse sentido, quando o Decreto nº 4.729/2003, excluiu do rol do § 2º do artigo 219, o serviço transporte de carga. Entendo que o que houve foi tão somente o reconhecimento pelo novo decreto de que na prestação desse serviço, pela própria natureza, não configura a cessão de mão-de-obra.

Estas questões, aliás, foram sobejamente debatidas nos presentes autos, e a conclusão óbvia a que se convergem todos os entendimentos é de para que haja a retenção é imprescindível que os serviços sejam prestados mediante cessão de mão de obra e a demonstração efetiva dessa situação nos autos do procedimento.

De sorte que, independentemente de se fazer retroagir os efeitos do Decreto nº 4.729/2003, resta evidente e indiscutível, a conclusão de que para que haja a aplicação da retenção é necessário que os serviços contratados sejam executados mediante a cessão de mão-de-obra; que não basta apenas a afirmação pela autoridade lançadora, mas sua demonstração efetiva, na forma definida no citado § 3º do art. 31 da Lei nº 8212/91.

É imperioso, portanto, que haja a colocação, pela contratada, de segurados à disposição da contratante, que realizem trabalhos contínuos, em suas dependências ou nas de terceiros; e ainda que os empregados fiquem sob o comando do contratante. O que no presente caso não ocorreu.

Por fim, não sendo configurada, nos termos da legislação pertinente, a cessão de mão-de-obra, não cabe aplicação da retenção prevista no caput do artigo 31 da Lei nº 8212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98.

Acompanho a Conselheira Relatora quanto ao lançamento das contribuições relativas à retenção aplicada sobre os valores decorrentes dos serviços de remoção de resíduos, bem como, quanto à rejeição das preliminares suscitadas, consubstanciadas nas alegações de decadência do direito de constituir o crédito, nulidade por cerceamento de defesa a recorrente alega cerceamento de defesa por não ter sido reaberto o prazo de defesa de quinze dias após manifestação do fiscal notificante.

Como foi concedido dez dias para manifestação da recorrente, contados da data da sua ciência do referido despacho fiscal, e como não há previsão legal para prorrogação do prazo de apresentação de defesa, ela reclama, na verdade, por mais cinco dias para apresentar defesa.

Igualmente manifesto-me pela não acolhida do inconformismo da recorrente com relação à aplicação da taxa de juros SELIC sobre o valor das contribuições não recolhidas em época própria.

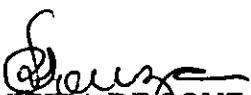
Isto posto; e

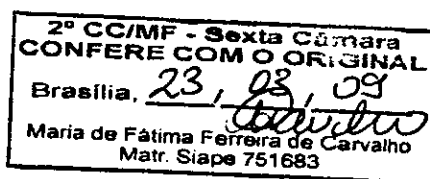
CONSIDERANDO tudo mais que dos autos consta.

CONCLUSÃO: pelo exposto **VOTO** no sentido de **CONHECER DO RECURSO, REJEITAR AS PRELIMINARES SUSCITADAS** e no mérito, **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, no sentido de excluir do presente lançamento, pelas razões acima, as contribuições relativas à retenção aplicada sobre os valores oriundos dos serviços de transporte de carga.

É como voto.

Sala das Sessões, em 14 de fevereiro de 2008


CLEUSA VIEIRA DE SOUZA



Declaração de Voto

Conselheiro ROGERIO DE LELLIS PINTO, Relator

Em que pese o posicionamento da ilustre Relatora quanto a matéria em debate, peço-lhe vênha para discordar do seu entendimento, o que faço pelos seguintes motivos.

Inicialmente insta evidenciar que o crédito tributário ora em discussão engloba contribuições previdenciárias devidas a título de retenção de 11% incidente sobre valor pago em fatura ou Nota Fiscal referente a serviços de transporte de cargas cuja execução, no entendimento da autoridade lançadora, envolvia mão de obra cedida.

O fundamento legal da exação em baila, acha-se assentado no art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação que lhe conferiu a Lei nº 9.711/98, a qual implantou uma nova sistemática e política de arrecadação do tributo previdenciário, conferindo a tomadora de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra o dever, por substituição tributária, de antecipar o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração percebida pelos segurados da prestadora, na execução dos serviços contratados. Essa obrigação, aliás, já foi declarada legítima e correta pelo Egrégio STJ, como se pode observar do REsp 770062 / SP, não nos competindo adentrar em tal discussão, por contraproducente que seria.

É preciso destacar, no entanto, que a obrigação prevista no art. 31 da Lei de Custeio ao que nos me parece, só alcança serviços que envolvam mão de obra cedida na sua execução, como consta expressamente do seu *caput*, que assim dispõe:

"Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação alterada pela MP nº 1.663-15/98, convertida na Lei nº 9.711/98. Vigência a partir de 02/99, conforme o art. 29 da Lei nº 9.711/98. Ver art. 6º da MP nº 83/02, convertida na Lei nº 10.666/03 e nota no final do art.)." grifamos.

A definição do que vem a ser cessão de mão-de-obra para fins de sujeição à diretriz esculpida no diploma legal acima mencionado, nos é dada pelo seu próprio § 3º, adotando os seguintes termos:

"§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação."

É certo que merece críticas o fato da Lei instituir conceitos, já que não é próprio de suas características, nem deve ser esse seu objetivo maior. Contudo não podemos desprezar a utilidade de tal definição para fins aplicação da obrigação vertida no art. 31, que certamente elimina possíveis dúvidas que atravancariam a sua observância.

Na esteira desse raciocínio, o Regulamento da Previdência Social, hoje disposto no Decreto nº 3.048/99, estabeleceu nos incisos do § 2º do seu art. 219, uma série de serviços que se executados mediante cessão de mão-de-obra estarão ao alcance da retenção. Na verdade, não se pode olvidar que o § 2º em questão não estabelece serviços que por natureza são executados na forma do conceito legal em estudo, o que, caso concordássemos, nos levaria a uma equivocada compreensão de que se o serviço está previsto no art. 219 do RPS, sobre ele deve pesar o dever de retenção. Creio não ser esse o objetivo deste dispositivo regulamentador, nem mesmo da autorização conferida pelo § 4º do art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Com efeito, a meu ver, o que determina a retenção em baila, como já mencionado em linhas volvidas, é efetivamente a sua forma de execução, ou seja, seu enquadramento no conceito de cessão de mão-de-obra, não bastando, portanto, à mera previsão no Regulamento. Tal entendimento inclusive, exige da autoridade lançadora que demonstre a ocorrência da utilização de mão de obra cedida, nos autos de um procedimento fiscal que traga tal exigência.

Sem embargos, o RPS não diz, até porque não poderia mesmo dizer, quais serviços deverão ser objeto do dever legal em análise, mas sim que aqueles serviços indicados no seu art. 219, quando e se executados na forma do § 3º do art. 31 da 8.212/91, serão objeto de retenção.

Não podemos nos esquecer que o § 4º do art. 31 da Lei de Custeio autoriza que o Decreto indique outros serviços que podem ser executados mediante cessão de mão-obra, o que necessariamente não deveria estar expresso em Lei, já que é decorrência óbvia do próprio Poder Regulamentador constitucionalmente conferido ao Chefe do Executivo. Todavia, é de se destacar que as previsões do art. 219 do RPS devem ser interpretadas no sentido de que, aqueles serviços, caso assumam a forma de cessão mão-de-obra quando da sua execução, estarão sob o manto da retenção, o que demonstra a sua natureza interpretativa em relação ao art. 31 da Lei.

Em relação ao transporte de carga, este estava previsto no inciso XIX do § 2º do art. 219 do Decreto nº 3.048/99. Contudo, com o advento do Decreto nº 4.729/03, que alterou o inciso retro mencionado, o respectivo serviço foi excluído daquele rol, em virtude da seguinte redação regulamentada:

"§2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

(...).

XIX – operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão;"

A partir desta modificação no RPS, os serviços de transporte de carga indiscutivelmente não estão mais sujeitos ao regime de retenção. No entanto, tem-se discutido se mesmo antes do Decreto nº 4.729/03 alterar o inciso XIX, existia a possibilidade do serviço de transporte de cargas ser ou não executado mediante cessão de mão-de-obra.

O Fisco Previdenciário tem costumeiramente respondido de forma positiva a esta indagação, exigindo o dever de retenção nos serviços de transportes de cargas, antes do advento do Dec. 4.729/03. Contudo, me parece que este posicionamento é equivocado, não cabendo se falar em dever de retenção nestes casos específicos, uma vez que se analisarmos com acuidade a obrigação prevista no art. 31 da Lei de Custeio em cotejo com as finalidades e objetivos almejados quando da regulamentação, via Decreto, de qualquer instrumento legal, concluiremos que o serviço de transporte de carga jamais envolveu ou exigiu a utilização de cessão de mão-de-obra para sua execução.

Como se disse acima, a obrigação que ora se discute é apenas e tão somente para os serviços que acompanhem a peculiaridade do § 3º do art. 31, de forma que fora desse campo não há como se falar em obrigação tributária sustentável. Nesse raciocínio, o Decreto presidencial, na sua função constitucional de explicar, normatizar, esmiuçar a lei, excluiu tais serviços daqueles que poderiam ser executados mediante cessão de mão-de-obra, ou seja, assumiu o texto que regulamentou a Lei nº 8.212/91, que não existe cessão de mão-de-obra nos serviços de transporte de cargas.

Ora, se o RPS reconhece hoje, em vista da alteração promovida pelo Dec. nº 4.729/03, que não existe cessão de mão-de-obra na prestação de serviços de transporte de cargas, como se pode afirmar que antes existia? Modificou-se a natureza de tais serviços? Ou houve uma minimização do conceito de cessão de mão-de-obra, de forma a excluir o transporte de cargas de seu alcance, para sustentar o que pretende o presente lançamento? Neste aspecto, se não existe cessão de mão-de-obra neste momento, nada me convence que algum dia teria existido.

Sem embargos, sabe-se muito bem que não é objetivo de Decreto criar tributo, dispor sobre isenção tributária, matérias que estão reservadas ao campo da Lei em sentido estrito. Sendo sua função explicar ou interpretar a legislação, apenas veio afirmar aquilo que se constatou na prática, ou seja, que o transporte de cargas não se enquadra no conceito do § 3º do art. 31, e por isso está fora do alcance do dever tributário ali imposto.

Refrize-se que o Decreto em questão não instituiu um fato gerador de um tributo, nem criou uma forma de exclusão da incidência tributária, até porque seria ultrapassar suas próprias fronteiras, mas apenas e tão somente trouxe a informação antes sustentada. O Decreto tem natureza meramente interpretativa neste aspecto, permitindo, desse modo, a sua aplicação retroativa (art. 106, I do CTN), já que se trata apenas de formas de execução das normas.

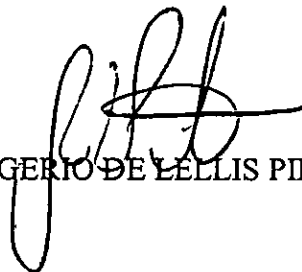
Não podemos fincar ou justificar, sob pena de subverter e marginalizar os mais basilares princípios do direito tributário, que a presente exação se sustenta legalmente na ultrapassada disposição do inciso XIX do § 2º do art. 219 do Decreto nº 3.048/99. O fundamento legal da retenção é de fato o art. 31 da Lei de Custeio, e somente nele se assenta sua observância. O Decreto, frente ao princípio da tipicidade cerrada inerente ao ramo tributário, apenas e tão somente regulamenta, explícita a Lei, não institui obrigações principais, não podendo ser sustentáculo legal de uma exação em face do contribuinte.

Sendo assim, não vejo viabilidade para se sustentar que antes da instituição do Decreto n.º 4.729/03, o serviço de transporte de carga poderia ser executado por meio de cessão de mão-de-obra, e após a sua vigência não. A bem da verdade, a conclusão que me parece mais adequada é contrária, e no sentido de que a indicada alteração no RPS apenas nos mostra enfaticamente que tal serviço jamais há de ser executado mediante a utilização de mão-de-obra cedida, por isso a exigência consubstanciada nesta NFLD não pode ser mantida.

Desse modo, no caso em baila, entendo igualmente que a NFLD não procede, mas não porque não houve demonstração de cessão de mão-de-obra, mas sim porque em se tratando de transportes de cargas, não vejo viabilidade fática para que esse serviço seja prestado nos termos do § 3º do art 31 da Lei nº 8.212/91, que é o fundamento de sua exigência.

Diante do exposto, voto no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, para no mérito **DAR-LHE PROVIMENTO**, afastando-se a exigência da retenção sobre os serviços de transportes de cargas, objeto da presente NFLD.

Sala das Sessões, em 14 de fevereiro de 2008


ROGERIO DE LELLIS PINTO